



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10830.005266/99-89
Recurso nº : RD/203-124.327
Matéria : IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes
Interessada : INDUSPUMA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Sessão de : 03 de julho de 2007.
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

IPI – Glosa de Créditos – O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, bem como do saldo credor decorrentes da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999. Os créditos referente a tais produtos, até 31 de dezembro de 1998, deveriam ser estornados.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

Acordam os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2009

Participaram, do presente julgamento os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GILENO GURJÃO BARRETO, ANTONIO CARLOS ATULIM, MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, LEONARDO SIADÉ MANZAN (Substituto convocado), HENRIQUE PINHEIRO TORRES, RODRIGO BERNARDES RAIMUNDO DE CARVALHO (Substituto convocado) e JOSÉ CARLOS PASSUELLO (Substituto convocado).

Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

Recurso nº : RD/203-124.327
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : INDUSPUMA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos adoto o relatório do acórdão recorrido.

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, referente a insuficiência de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados, em razão do não estorno na escrita fiscal do crédito relativo a insumos empregados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, no período de 01/01/1995 a 10/12/1996, no valor total de R\$213.437,29, cuja ciência se deu em 05/07/1999.

Por bem descrever os fatos reproduz-se, abaixo, parte do relatório da decisão recorrida:

3. Cientificado em 05/07/99, o contribuinte apresentou, em 04/08/99, a tempestiva impugnação de fls. 47/72, acompanhada dos documentos de fls. 73/158, alegando, em síntese, que:

3.1 Conforme discorre às fls. 50/68, o artigo 25, § 3º, da Lei nº 4.502/64 (base legal o artigo 10 do RIIPI/82), não teria sido recepcionado pela CF/88, portanto estaria revogado. Ademais, se alguma dúvida ainda houvesse, a natureza interpretativa do artigo 11 da Lei nº 9.779/99 a resolveria, dada sua aplicação retroativa.

3.2 Especificamente quanto à apuração do crédito tributário, argumenta que a fiscalização teria incorrido em três erros básicos, deixando de considerar o seguinte:

3.2.1 O estabelecimento procederia, sistematicamente, decêndio por decêndio, ao estorno das entradas da matéria-prima "Polietileno de Baixa Densidade", conforme demonstra nos relatórios de fls. 86/157. Assim, através do quadro de fls.73/75, pretende provar que o total anulado foi de R\$17.194,39, o que absorveria o valor de R\$ 14.062,64, glosado pela fiscalização e relativo à notas fiscais de entrada relacionadas à fl. 70.

3.2.2 A fiscalização teria incluído, no quadro de fl.16/17, notas fiscais não pertencentes ao fiscalizado, mas sim do estabelecimento filial de Sumaré, conforme relaciona às fls.76/85, assim defendendo a exclusão de R\$ 4.119,49 da exigência fiscal.

3.2.3 Acrescenta que o saldo credor do período de apuração encerrado em 10/04/95, no montante de R\$ 372.356,10, lançado no RAIPI, não foi incluído no Demonstrativo de Reconstituição do Saldo da escrita Fiscal, elaborado pela fiscalização, conseqüentemente entende que o saldo devedor reconstituído do primeiro decêndio de abril de 1995, no valor de R\$ 1.2448,73, deve ser realocado para o terceiro decêndio de novembro de 1995.

Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

3.3 Encerrou requerendo a decretação da improcedência da exigência.

4. A DRJ/Campinas, na época competente para apreciar a impugnação, determinou, de acordo com o despacho de fls. 166/168, que o presente processo baixasse em diligência para confirmar a procedência e autenticidade das alegações relativas ao cálculo do crédito tributário.

5. A diligência foi realizada, conforme documentado às fls. 172/189, resultando na venda no biênio 95/96 de produtos tributados à alíquota zero (colchões/colchonetes), uma vez que os mesmos foram estornados pelo contribuinte à vista dos mapas de fls. 86/167. Tão somente foram glosados os créditos oriundos da aquisição de material de embalagem utilizados no acondicionamento de produtos tributados à alíquota zero, vendidos no biênio 95/96, conforme declarações prestadas pelo contribuinte às fls. 12/13.

5.2 Os créditos glosados pela fiscalização e correspondentes ao IPI lançado nos documentos fiscais de fls. 76/85 foram excluídos no novo quadro de fl. 188 no qual também se levou em consideração os documentos juntados pelo contribuinte em sua impugnação de fls. 47/158, que deve substituir o de fls. 16/17.

5.3 O saldo credor relativo ao primeiro decêndio de abril de 1995, no montante de R\$ 372.356,10 foi computado no novo Demonstrativo de fls. 179/182 em substituição ao do Auto de Infração original, o qual seria reduzido para R\$ 201.652,99, inclusos juros de mora e multa de ofício.

6. Conforme documentado às fls. 203, 204, 205 e 217, o contribuinte teve vista do processo, extraiu cópias do mesmo e foi intimado a se manifestar nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.784/99. Entretanto, não se manifestou e nada mais acrescentou aos autos.

7. Assim, o processo foi encaminhado a esta DRJ para julgamento.

Apreciando as razões postas na impugnação, o Colegiado de primeira instância proferiu decisão cuja ementa e cujo texto do acórdão são os que seguem:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 10/01/1995 a 10/12/1996

Ementa: CRÉDITO GLOSADO.

Glosam-se os créditos relativos a insumos que não atendam aos requisitos da legislação.

IPI. CRÉDITOS.

O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei no 9.779/1999 do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens aplicados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999 e que tenham sido utilizados na industrialização.

Lançamento Procedente em Parte

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em considerar procedente em parte o lançamento, mantendo, do crédito tributário lançado, R\$76.655,14 relativos ao IPI, a ser acrescido dos juros de mora, e R\$ 56.620,44 da multa de ofício.

O relator, ao final do voto, teceu as seguintes considerações: //

Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

20. Quanto aos alegados erros que teriam ocorrido na apuração do crédito tributário, compulsando a documentação apresentada pela defesa com o resultado da diligência, que, apesar de intimado, o contribuinte não se dignou a comentar, conclui-se pelo acerto das modificações sugeridas pela fiscalização e na redução do crédito tributário apurado para R\$201.652,99, inclusos juros de mora e multa de ofício.

21. Conseqüentemente, no lugar dos demonstrativos de fls. 19/45 devem considerados os de fls. 177/183, reduzindo o valor do IPI para R\$ 76.655,14 e da multa de ofício para R\$ 56.620,44, sendo que os acréscimos moratórios deverão ser imputados de acordo com a legislação vigente.

Intimada a conhecer da decisão em 09/07/2003, a empresa insurreta contra seus termos, apresentou, em 07/08/2003, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, com as mesmas razões de dissentir postas na impugnação, reafirmadas em longo arrazoado acerca do "direito ao crédito originário dos insumos aplicados na fabricação, inclusive dos produtos isentos ou tributados à alíquota zero, sempre existiu e não foi, portanto, uma benesse conferida pela Lei 9.779/99. Em suma, a fruição desse crédito sempre foi um direito constitucional do contribuinte, felizmente reconhecido (declarado) pela citada Lei 9.779/99." (Fl. 260). Reproduz o entendimento de diversos doutrinadores no sentido de arrimar a tese que defende.

Pugnando pelo caráter declaratório do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, combate a Instrução Normativa SRF nº 33, postulando sua ilegalidade quanto, na tese que defende, à colocação de limites onde a lei não limitou, extravasando seu âmbito de validade, posto que determina a aplicação do artigo 11 da referida lei somente a partir de 1º de janeiro de 1999.

Lembra que os Conselhos de Contribuintes estão desvinculados das normas infralegais expedidas por autoridades administrativas, como é o caso da IN SRF 33/99.

Ao fim, requer o reconhecimento da improcedência do lançamento de ofício, já que restou demonstrado ser legítimo o crédito tomado na aquisição dos insumos aplicados nos produtos tributados à alíquota zero.

A autoridade preparadora, a quem compete o juízo de admissibilidade do recurso, presta informações acerca da não efetivação do arrolamento de bens para fins de garantir a instância recursal, conforme fl. 275.

É o relatório.

A Câmara a quo deu provimento ao recurso. O acórdão foi assim ementado.

IPI. RESSARCIMENTO. INSUMO TRIBUTADO. PRODUTO FINAL ISENTO. As entradas de produtos tributados pelo IPI ensejam a incorporação dos respectivos créditos pelo contribuinte, ainda que se refiram a insumos aplicados na confecção de produto isento ou não sujeito ao aludido tributo.

DIREITO À COMPENSAÇÃO DO VALOR DO CRÉDITO DE IPI INCORPORADO COM O MESMO, OU OUTRO TRIBUTO, OU AINDA AO RECEBIMENTO DO VALOR CORRESPONDENTE EM ESPÉCIE.

Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779/99. Os créditos incorporados podem ser utilizados pelo contribuinte para compensar débitos do próprio IPI, decorrentes de outras operações, bem como outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou ainda serem objeto de pleito de ressarcimento do valor correspondente, na conformidade do artigo 11 da Lei nº 9.779/99, que se trata de norma meramente interpretativa, projetando seus termos para antes da vigência do diploma referido.

Recurso provido.

O Procurador da Fazenda Nacional dissentiu da decisão que lhe foi desfavorável apresentou recurso especial de fls. 287/289 postulando a reforma do acórdão vergastado para que fosse restabelecida a decisão da Primeira Instancia Administrativa.

Por meio do despacho de fl. 293 o recurso foi admitido pelo Presidente da 3ª Câmara do 2º Conselho do Contribuinte.

O Contribuinte não apresentou Contra-razão.

É o relatório. //



Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

VOTO

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

O recurso apresentado pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, versam os autos sobre lançamento de ofício do IPI lavrado para constituir o crédito tributário pertinente à glosa de créditos básicos do imposto relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagens empregados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, no período compreendido entre 1995 e 1996, portanto anterior a vigência do artigo 11 da Lei 9.779/99.

A decisão recorrida manteve a glosa desses créditos, sob a alegação de não haver direito ao creditamento de IPI nas aquisições destinadas a empregos em produtos tributados à alíquota zero, anterior a 1999.

A solução da presente lide cinge-se, basicamente, em determinar se os produtos tributados à alíquota zero ensejavam aos seus fabricantes o direito à manutenção e utilização dos créditos pertinentes aos insumos recebidos no estabelecimento industrial até 31 de dezembro de 1998.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito que os contribuintes têm de abater do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto pago na aquisição dos insumos com o devido referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, *verbis*: 

Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

"Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I - omissis

IV - produtos industrializados

§ 3º O imposto previsto no inc. IV:

I - Omissis

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;" (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição, o C.T.N. dá, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação.

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto **cobrado** nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para **ser compensado com o que for devido** nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem os débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto 2.637/1998, é compensar, do **imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior). Todavia, até o advento da Lei 9.779/99, se os produtos fabricados saíssem tributados à alíquota zero, como não haveria débito nas saídas, conseqüentemente, não se poderia utilizar os créditos básicos referentes aos insumos, vez não existir imposto a ser compensado. O princípio da não-cumulatividade só se justifica nos casos em que haja débitos para serem

Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

compensados com os créditos.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inc. I do RIPI/82 e, posteriormente, pelo art. 147, inc. I do RIPI/1998 c/c art. 174, Inc. I, alínea "a" do Decreto 2.637/1998, a seguir transcrito:

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente". (grifo não constante do original).

Veja-se que o texto legal é taxativo em negar o direito ao crédito do imposto relativo aos insumos utilizados em produtos que venham a sair do estabelecimento industrial tributados à alíquota zero. O texto constitucional garante a compensação do **imposto devido em cada operação**. Ora, como nas operações com produtos sujeitos à alíquota neutra (zero) não há tributo devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há falar-se em créditos, tampouco em não-cumulatividade.

É de se ressaltar que o direito ao crédito do tributo, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, relativo aos insumos adquiridos, está ligado, salvo norma expressa ao contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário. Disso decorre ser impossível o creditamento do imposto, por parte dos estabelecimentos industriais, em relação às operações de saída de produtos tributados à **alíquota zero**, no período anterior a primeiro de janeiro de 1999, quando passaram a vigor as modificações introduzidas pelo artigo 11 da Lei 9.779/1999 na sistemática de créditos.

Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a produtos tributados à alíquota zero não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

 

Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

Por outro lado, não se deve confundir isenção com tarifas neutra (tributação à alíquota zero). A primeira, por constituir-se em exclusão do crédito tributário, tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva que incide sobre determinado produto, a cujo valor resultante o legislador diretamente renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo, enquanto a segunda nada mais é do que uma simples fórmula inibitória de se quantificar aritmeticamente a incidência tributária, de modo que, mesmo ocorrendo o fato gerador, não se instala a obrigação tributária, por absoluta falta de objeto: o *quantum debeatur*.

Essa neutralidade de alíquota, longe de ser estímulo fiscal, nada mais é do que a forma encontrada pelo legislador ordinário de se implementar um outro princípio constitucional do IPI, o da seletividade em função da essencialidade dos produtos (CF, art. 153, § 3º, inc. I). Para confirmar que a tarifação neutra, no caso presente, não se constitui em estímulo fiscal, basta analisar a Tabela de Incidência do IPI – TIPI/1998 para verificar que a alíquota zero é comum aos demais produtos do gênero alimentício, com duas ou três ressalvas.

Ora, não gozando o produto fabricado pela autuada de qualquer benefício fiscal, é inaplicável ao caso em lide o disposto na IN SRF nº 125/1989 e nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, que foram regulamentados pela IN SRF nº 21/1997, alterada pela IN SRF nº 73/1997, vez que tais dispositivos legais referem-se à compensação de créditos decorrentes de estímulos fiscais de IPI, o que, como já mencionado, não é a hipótese aqui em análise.

Outrossim, a jurisprudência torrencial do Supremo Tribunal Federal e, também, das instâncias inferiores não reconhece aos estabelecimentos de produtos tributados à alíquota zero o direito ao crédito do IPI relativo aos insumos entrados no estabelecimento industrial até 31/12/1998. Por bem exemplificar o posicionamento da Excelsa Corte acerca do tema em debate, reproduz-se aqui o voto do Ministro Octávio Gallotti, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.047, com o seguinte teor:

O Sr. Ministro Octavio Gallotti (Relator): Ao introduzir o princípio da não-cumulatividade no sistema tributário nacional, a emenda Constitucional nº 18/65 teve em vista extinguir o mecanismo de tributação cumulativa ou em cascata que, por incidências repetidas sobre bases de cálculo cada vez mais altas, onerava em demasia o consumidor na sua qualidade de contribuinte indireto do imposto.

Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

Nesse sentido, o artigo 21, § 3º, da Carta em vigor, fixou as diretrizes maiores do chamado processo de abatimento, pelo qual o contribuinte, para evitar a superposição dos encargos tributários, tem o direito de abater o imposto já pago com base nos componentes do produto final.

Á lição de Aliomar Baleeiro, ao interpretar o artigo 49 do CTN, define, nas suas linhas mestras, a sistemática adotada pelo constituinte:

"O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI se deduza do valor do output, isto é, do produto acabado a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que, como input, o industrial empregou para fabricá-lo.

A tanto equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias. Assim, o IPI incide apenas sobre a diferença a maior ou (valor acrescido) pelo contribuinte. Este o objetivo do constituinte a aclarar os aplicadores e julgadores." (Direito Tributário Brasileiro, 10ª edição, pág. 208).

Ora, nos autos em exame, consiste a controvérsia em saber se a Recorrente tem, ou não, direito ao crédito do IPI, referente às embalagens de produtos beneficiados pelo regime de alíquota zero. Na esteira dos pronunciamentos desta Corte, que deram causa à edição da Súmula 576, restou consagrado o entendimento segundo o qual os institutos da isenção e da alíquota zero não se confundem, possuindo características que os diferenciam, a despeito da similitude de efeitos práticos que, em princípio, os assemelha. Tal orientação foi resumida pelo eminente Ministro Relator Bilac Pinto, ao apreciar o R.E 76.284 (in RTJ 70/760), nestes termos:

"As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal distinguiram a isenção fiscal da tarifa livre ou 0 (zero), por entender que a figura da isenção tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponda à omissão da alíquota do tributo.

Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN, art. 97, VI), o seu pressuposto inafastável é o de que exista uma alíquota positiva, que incida sobre a importação da mercadoria.

A tarifa (livre ou zero), não podendo dar lugar ao crédito fiscal federal, exclui a possibilidade da incidência da lei de isenção."

É de ver que a circunstância de ser a alíquota igual a zero não significa a ausência do fato gerador, enquanto acontecimento fático capaz de constituir a relação jurídico-tributária, mas sim a falta do elemento de determinação quantitativa do próprio dever tributário. A resultante aritmética da atuação fiscal, ante a irrelevância do fator valorativo que lhe possibilita expressão econômica, importará, portanto, na exoneração integral do contribuinte, uma vez que, nas palavras do Ministro Bilac Pinto, tal regime "não podia dar lugar ao crédito fiscal federal" (pág. 760 in RTJ citada).

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho não se faz discrepante dessas conclusões, quando afirma, o professor paulista, ser a alíquota zero "uma //

Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que mesmo acontecendo o fato jurídico-tributário, no nível da concretude real, seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à mingua de objeto». (Curso de Direito Tributário, pág. 307).

Ora, se não há lugar para recolhimento do gravame tributário na saída do produto do estabelecimento industrial, não haverá, sem dúvida, possibilidade de o contribuinte trazer a cotejo os seus eventuais créditos, relativos à aquisição das embalagens, para aferir a diferença a maior prevista pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 49.

Em outras palavras: a não-cumulatividade só tem sentido na fórmula constitucional, à medida em que várias incidências sucessivas, efetivamente mensuráveis, ocorram. É essa a presunção constitucional e também o propósito de sua aplicação. Daí a razão do abatimento, concedido para afastar a sobrecarga tributária do consumidor final. Nesse caso, se não há imposição de ônus na saída do produto, pela absoluta neutralidade dos seus componentes numéricos, via de consequência, não haverá elevação da base de cálculo e, por conseguinte, qualquer diferença a maior a justificar a compensação.

Por outro lado, o fato de o creditamento ser assegurado com relação a produtos originariamente isentos não colide com o raciocínio que nega o mesmo benefício nas hipóteses de alíquota zero. Como bem lembrou o eminente Ministro Paulo Távora, do Tribunal Federal de Recursos, em voto mencionado no acórdão recorrido, na isenção "emerge da incidência um valor positivo a cuja percepção o legislador, diretamente, renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo. Na tarifa zero frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído." (fls. 57).

Por tais razões, entendo que a exegese acolhida pelo Tribunal a quo não afrontou o artigo 21, § 3º, da Constituição e tampouco negou a vigência do dispositivo do Código Tributário, que reproduz a cláusula constitucional.

Melhor sorte não assiste ao Recorrente, no que tange à admissibilidade do recurso pela alínea d. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 90.186, trazido a confronto, a matéria em exame versou sobre os efeitos da garantia da não-cumulatividade, em hipótese na qual o legislador (art. 27, § 3º, da Lei nº 4.502/64) autoriza o creditamento do IPI, no percentual de 50% sobre o valor da matéria-prima, adquirida de vendedor não contribuinte. O benefício fiscal, ali concedido, não se assemelha ao tema decidido pelo acórdão, ora recorrido, porque, o creditamento, em caso de redução, reveste a viabilidade que não se revela possível, quando a alíquota é igual a zero.

Por último, cabe ainda mencionar que esta Turma, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 99.825, Relator o eminente Ministro Néri da Silveira, em 22-3-85 (DJ 27-3-85), não conheceu do apelo do contribuinte que pleiteava o crédito do IPI de produto beneficiado pela alíquota zero. Na oportunidade, foi mantido o acórdão do Tribunal Federal de Recursos (AMS 90.385), citado pelo despacho de admissão de fls. 96/97, onde se recusara o crédito de IPI, sob o argumento, aqui

Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

renovado, de que não existe diferença alguma, a ser compensada na saída do produto.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Extraordinário.

De outro lado, deve ainda ser lembrado o princípio da irretroatividade da lei tributária que, coadjuvado pelo artigo 105 do Código Tributário Nacional, veda a aplicação da norma legal a fatos geradores pretéritos. Daí, ser forçoso reconhecer-se que somente a partir de 1º/01/1999, com a entrada em vigor da Lei nº 9.779, de 1999, foi admitida a possibilidade de creditamento do IPI, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos, isentos ou tributados à alíquota zero.

Para refutar de vez os argumentos segundo os quais a nova sistemática aplica-se aos créditos básicos de IPI referentes ao imposto pago nas aquisições de insumos entrados no estabelecimento industrial antes de 29 de dezembro de 1998, faz-se necessário analisar o início da vigência e da eficácia das Medidas Provisórias e das Leis.

As Medidas Provisórias, nos termos do artigo 62 da Constituição Federal de 1988, podem ser editadas pelo Presidente da República, com força de lei, devendo ser submetidas de imediato ao Congresso Nacional que, no prazo de sessenta dias, prorrogável por igual período, deve apreciá-la. Se neste prazo não forem convertidas em lei perdem sua eficácia desde da edição. Regra geral, as medidas provisórias têm vigência a partir de sua publicação, mas nada impede disposição em contrário. A Medida Provisória 1.788, de 29/12/1998, que foi convertida na Lei 9.779/99, não inovou, teve vigência com sua publicação, conforme dispôs expressamente o seu artigo 21. De outro lado, em não havendo disposição expressa em contrário, nos termos do artigo 6º, *caput*, da Lei de Introdução ao Código Civil, com a redação dada pela Lei 3.238/1957, sua eficácia é imediata. Resta ainda verificar seu alcance temporal

É cediço que as normas legais dependendo de sua natureza espraem seus efeitos no tempo de formas distintas. As normas versando sobre direito material só podem ser aplicadas a fatos jurídicos posteriores à sua vigência, enquanto as de direito processual regem os processos

¹ Antes da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001, o prazo para conversão das medidas provisórias era de apenas trinta dias. Todavia, o Presidente podia reeditá-las inúmeras vezes. //

Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

a iniciar e, também, os pendentes. Já as normas meramente interpretativas e as de natureza penal que estabeleçam penas mais brandas podem ser aplicadas inclusive a fatos pretéritos.

A norma de utilização do crédito de IPI e que faculta aos contribuintes desse imposto requererem o ressarcimento do saldo acumulado trimestralmente é de natureza meramente material, com isso, só regula os fatos posteriores a sua vigência, isto é, só regula os créditos referentes aos insumos entrados no estabelecimento a partir de sua entrada em vigor. Os créditos referentes aos produtos entrados no estabelecimento até a publicação da Medida Provisória 1.788, de 29/12/1998, eram regidos pela ²legislação anterior, que não admitia o creditamento dos insumos empregados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero. De outro modo não poderia ser, pois estar-se-ia ferindo de morte o princípio da irretroatividade da lei tributária que, coadjuvado pelo artigo 105 do Código Tributário Nacional, veda a aplicação da norma legal a fatos geradores pretéritos.

Assim sendo, retrotrair a Lei 9.779/1999 para alcançar os créditos de IPI referentes a períodos de apuração anteriores a 1999 representaria uma séria afronta ao ordenamento jurídico pátrio.

Daí, ser forçoso reconhecer-se que somente a partir de 29/12/1998, com a entrada em vigor da MP 1.788/1998, posteriormente convertida na Lei nº 9.779, de 1999, foi admitida a possibilidade de creditamento do imposto cobrado quando das aquisições de insumos utilizados na fabricação de produtos tributados à alíquota zero.

Esclareça-se que a apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de decretos, por órgão administrativo, é totalmente estéril e descabida, já que tal competência é privativa do Poder Judiciário. À instância administrativa compete, apenas, o controle da legalidade dos atos praticados por seus agentes, isto é, apreciar se tais atos observaram e deram cumprimento às determinações legais vigentes.

² artigo 49, caput e parágrafo único, do CTN, reproduzidos no artigo 103, caput e § 1º, do RIPI/1982, e, posteriormente, no artigo 178, caput e § 1º, do RIPI/1998. //

Gel

Processo nº : 10830.005266/99-89
Acórdão nº : CSRF/02-02.788

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa de crédito corretamente efetuada pela Fiscalização.

Sala das Sessões – DF, em 03 de julho de 2007


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

